CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

**Expediente:** "ÑANDUTI REPRESENTACIONES S.A C/RES. NRO. 71800000668 DEL 19/MAYO/2020 Y OTRA DE LA SET". (Expte. Nro. 645, Folio 51, Año 2023).

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 24-09-2024 Rocío López Franco Asistente

**ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO.** Trescientos sesenta y seis

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los veinticuatro días del mes de septiembre del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos los Excmos. Señores Miembros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los Doctores **MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ, MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA**, por ante mí la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el juicio **"**ÑANDUTI REPRESENTACIONES S.A C/RES. NRO. 71800000668 DEL 19/MAYO/2020 Y OTRA DE LA SET" a fin de resolver los recursos de apelación y nulidad interpuestos por los abogados Concepción Insfrán Alvarenga y Ángel Fernando Benavente Ferreira, representantes del Ministerio de Economía y Finanzas contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 353 de fecha 12 de diciembre del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. ----------

Previo estudio de los antecedentes del caso, la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, resolvió plantear las siguientes: ----------

**CUESTIONES: -**

¿Es nula la sentencia apelada?

En caso contrario, ¿Se halla ajustada a derecho?

Practicado el sorteo pertinente para determinar el orden de votación dio el resultado siguiente: **MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA y MARÍA CAROLINA LLANES**.----------

**A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA EL EXCMO MIEMBRO MANUEL DEJESUS RAMÍREZ CANDIA DIJO:** Los recurrentes desistieron del recurso de nulidad. Por lo demás, como no se observa en el expediente vicios de forma en el proceso o en la Resolución Judicial, para declarar la nulidad de oficio, en los términos autorizados por los artículos 113 y 404 del Código Procesal Civil, corresponde **tener por desistido** la nulidad. **ES MI VOTO.** ----------

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

*Dra. Ma. Carolina Llanes O.*
*Ministra*

**A sus turnos,** los Ministros **MARÍA CAROLINA LLANES y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA:** manifiestan que se adhieren al voto del Ministro preopinante, Dr. Manuel Ramírez Candía, por compartir los mismos fundamentos. ----------

**A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL EXCMO MIEMBRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO:** Que el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por Acuerdo y Sentencia Nro. 353 de fecha 12 de diciembre del 2022, resolvió: *"**1- HACER LUGAR**, a la presente acción contencioso administrativa caratulado "ÑANDUTI REPRESENTACIONES S.A C/RESOLUCIÓN NRO. 71800000668 DEL 19/05/2020 Y OTRA DICTADA POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION"; **2- DECLARAR** la nulidad de la resolución Particular Nro. 718000000668 del 2019 dictada por la Subsecretaria de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda; **3- IMPONER** las costas de conformidad al art. 192 del C.P.C.; **4- ANOTAR,** registrar, notificar y remitir ejemplar a la Excma. Corte Suprema de Justicia".* ----------

El fundamento de la Sentencia se resume en que, el sumario administrativo al cual fue sometido la firma Ñanduti Representaciones S.A, por parte de la Administración Tributaria, no cumplió con el plazo establecido en la Ley Nro. 4679/12 (art. 11), pues desde la Resolución que "Llama autos para sentencia" hasta el Dictamen Conclusivo ha transcurrido más de 2 años sin actividad por parte de la Administración, por lo que, se produzco la caducidad de la instancia administrativa.---------

Los abogados representantes del Ministerio de Economía y Finanzas se agravian contra la referida sentencia en base a los siguientes argumentos (fs.161/171) sosteniendo –entre otras cosas- que el Tribunal de Cuentas cometió un error al sostener que el sumario administrativo que le fue instruido a la firma contribuyente haya superado el plazo procesal, pues la Ley Nro. 125/91 no establece ningún plazo al respecto. Además, se agravian con respecto a las costas, sosteniendo que las mismas debieron ser impuestas en el orden causado, en virtud a lo establecido en el art. 193 del C.P.C, debido a la existencia de elementos de convicción que avalan la actuación procesal de la Administración Tributaria. Por estos motivos, solicita que se revoque la sentencia recurrida. ----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

**Expediente:** "ÑANDUTI REPRESENTACIONES S.A C/RES. NRO. 71800000668 DEL 19/MAYO/2020 Y OTRA DE LA SET". (Expte. Nro. 645, Folio 51, Año 2023).

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 24-09-2024

El Abg. Carlos Jorge Vargas Cardozo, en representación de firma contribuyente Ñanduti Representaciones S.A, contesta los agravios a fojas 175/193 de autos solicitando la confirmación de la sentencia recurrida, por ajustarse a derecho ----------

Analizadas las constancias de autos se tiene que, la demanda contencioso-administrativa fue instaurada en fecha 17 de junio del 2020 (fs. 43/69) por el Abg. Carlos Jorge Vargas Cardozo, en representación de la firma Ñanduti Representaciones S.A, contra las siguientes resoluciones: **1) Resolución Particular DPTT NRO. 31 de fecha 12 de marzo del 2019 (**fs. 14/17) dictada por la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria, en la que se resolvió calificar la conducta de la firma contribuyente como DEFRAUDACION en virtud a lo dispuesto en el art. 172 de la Ley Nro. 125/92 e imponer la multa del 185% sobre el tributo defraudado. **2) Resolución Particular Nro. 71800000810 de fecha 25 de mayo del 2020** (fs. 31/32 tomo I A. Administrativo), dictado por el Viceministro de Tributación, en la que se resolvió **NO HACER LUGAR** el recurso de reconsideración interpuesto por la firma contribuyente Ñanduti Representaciones S.A y, **CONFIRMAR** la **Particular DPTT NRO. 31/2019**.

Por consiguiente, corresponde analizar el **agravio** del recurrente, con respecto al **SUMARIO ADMINISTRATIVO** llevado a cabo por la SET, ya que el Tribunal de Cuentas sostuvo que se produjo la **caducidad de la instancia administrativa** (Ley Nro. 4679/12), mientras que la Administración (recurrente) sostuvo que se cumplió con los plazos establecidos en Ley Nro. 125/92 (arts. 212 y 225), por lo que no correspondía la caducidad del sumario.----------

En ese contexto, para analizar la regularidad del sumario administrativo, corresponde realizar un recuento de los **antecedentes**, que conforme a las constancias obrantes en autos se pueden resumir en lo siguiente: **1-** La SET, en base al acta final, instruyó sumario administrativo a la firma Ñanduti Representaciones S.A, por medio de la **Resolución J.I. Nro. 280** de fecha **22 de agosto del 2016** (fs. 369 tomo II A.A); **2-** Luego, por medio de la **Resolución J.I Nro. 358** de fecha **18 de octubre del 2016**

Abog. Karinna Rendón Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

(fs. 425 Tomo II A.A) se ordena la apertura del periodo de prueba por los términos establecidos en el numeral 5 de los artículos 212 y 225 de la Ley Nro. 125/1991; **3-** Así también, se observa en la Resolución Particular Nro. 31/19 que, se llamó "**Autos para sentencia" por medio de la Resolución J.I Nro. 264 del 13/06/2017**, agregándose el **Dictamen conclusivo DSR2 Nro. 40** en fecha **07 de marzo del 2019** (fs. 450 Tomo II A. Administrativo). **4-** Finaliza el sumario administrativo con la emisión del acto administrativo impugnado**, Resolución Particular DPTT NRO. 31 de fecha 12 de marzo del 2019 (**fs. 14/17) dictada por la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria, en la que se resolvió calificar la conducta de la firma contribuyente como DEFRAUDACION en virtud a lo dispuesto en el art. 172 de la Ley Nro. 125/92 e imponer la multa del 185% sobre el tributo defraudado (fs. 14/17). ----------

Entonces, realizado el recuento de los antecedentes del caso, lo que corresponde es verificar si se produjo o no la **caducidad del procedimiento sumarial**, pues amerita su estudio al constituir un vicio de legalidad en una de sus tres dimensiones (ilegalidad de infracción, del **procedimiento** y de la sanción) que, de comprobarse, tornaría nula la decisión administrativa impugnada. ----------

Al respecto, se debe mencionar que, al cuestionarse la caducidad del procedimiento sumarial, en el presente caso corresponde aplicar lo establecido en la Ley Nro. 4679/12 de "*Trámite Administrativo*", que en su artículo 11 dispone: *"Se tendrán por abandonadas las instancias en* ***toda clase de trámites administrativas****, incluyendo los sumarios administrativos* ***y caducarán de derecho****, si no se insta su curso dentro de los* ***seis meses*** *desde la última actuación".*----------

Pues, la Ley Nro. 4679/12 es una norma general aplicable a toda clase de trámites administrativos, por lo tanto, el plazo de seis (6) meses para que opere la caducidad es aplicable a toda clase de trámites o procedimientos administrativos, tal como lo señala el propio artículo 11. La consecuencia de la inacción señalada, es de la caducidad del trámite o del sumario administrativo. Esta norma legal, se encuentra establecida en el Capítulo III que tiene como título *"De la perención de la instancia administrativa"* y establece dos supuestos distintos: **1)** la caducidad del trámite administrativo; **2)** la caducidad del sumario administrativo.----------

Por consiguiente, teniendo en cuenta los antecedentes del caso -relatados en los párrafos precedentes-, se verifica que, efectivamente una vez que llama "Autos para sentencia" por medio de la Resolución J.I Nro. 264 del 13/06/2017, hasta el Dictamen Conclusivo (07 de marzo del 2019) han trascurrido en exceso el plazo de **6 meses sin ninguna actuación** de la Autoridad Administrativa, tal como sostuvo el Tribunal. ----------

Por tanto, se puede concluir que el procedimiento sumarial para aplicar sanciones fue llevado acabo habiendo **operado la caducidad**, por lo que se **violó el principio de legalidad del procedimiento**, por lo tanto, sus consecuentes, los actos administrativos impugnados (Resolución Particular DPTT NRO. 31 de fecha 12 de marzo del 2019 y Resolución Particular Nro. 71800000810 de fecha 25 de mayo del 2020) también resultan irregulares y nulos.----------

La caducidad constituye, pues, una seguridad para los administrados, que parte del supuesto que la administración -quien dio inicio al procedimiento sancionador- perdió el interés en su prosecución, es decir, surge como una protección para los ciudadanos frente a la actuación administrativa estableciéndose, en consecuencia, un límite temporal; es decir, la caducidad se produce por la inactividad de la Administración. Asimismo, cabe resaltar que la caducidad no puede ser convalidada, pues el cumplimiento de los plazos se vincula al principio de legalidad y su incumplimiento deriva en la nulidad del acto administrativo sancionador, por contener un vicio de ilegalidad.----------

También corresponde mencionar que, cuando se trata de procedimientos administrativos instruidos con el fin de imponer una sanción (iniciados de oficio), no se puede cargar sobre los administrados el deber del impulso del procedimiento, es la Administración quien debe dar cabal cumplimiento a los plazos que le rigen, pues ese cumplimiento estricto se vincula al principio de legalidad que gobierna su actuación y su incumplimiento constituye un vicio de ilegalidad que se castiga con la nulidad del acto administrativo sancionador. El límite temporal, sancionado con la caducidad, pretende proteger a los administrados frente a los

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cano
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

perjuicios que indudablemente se generan cuando los procedimientos se extienden indefinidamente, para no generar incertidumbre ni arbitrariedad.

De esa forma, como ya se señaló, la caducidad del procedimiento administrativo sancionador, por motivo de inactividad de la Administración, no puede ser *"convalidada"*, pues el cumplimiento de los plazos se vincula a los principios de legalidad y eficacia que rigen el procedimiento sancionador. ----------

En virtud al principio de legalidad toda actividad de la Administración Pública debe estar autorizada por el orden jurídico, puesto que sólo debe actuar cuando el orden jurídico le autoriza realizar una determinada actividad como propia de su competencia. El principio citado determina la eficacia de la actividad administrativa, es decir, si la Administración Pública realiza una actividad no autorizada quedará invalidada por vicio de ilegalidad y, por consiguiente, ineficaz para producir efectos jurídicos en relación administrativa, así el principio de legalidad actúa como limite a la actividad del Estado. Al respecto, el autor Hely Lopes Mirelles señala que "*la eficacia de toda actividad administrativa está determinada por la norma legal. En la Administración Pública no hay libertad ni voluntad personal. En cuanto al particular es licito hacer todo aquello que la ley no prohíbe, a la Administración Pública solo es permitido hacer lo que la ley autoriza"* (Direito Administrativo Brasileiro, Ed. Malheiros, Sao Paulo, 1997, p. 82).----------

Por último, es oportuno señalar que al producirse la caducidad del procedimiento, por ende, la nulidad del sumario administrativo sancionador, impide que se verifique la regularidad de la sanción, respecto a las demás dimensiones del procedimiento administrativo sancionador, como ser la legalidad del hecho típico administrativo y de la sanción, debido a que su regularidad se encuentra condicionada a que el procedimiento sea realizado en cumplimiento al principio de legalidad, cuestión que no ocurrió en el presente caso.----------

En efecto, se concluye que, los actos administrativos impugnados, Resolución Particular DPTT NRO. 31 de fecha 12 de marzo del 2019 y Resolución Particular Nro. 71800000810 de fecha 25 de mayo del 2020, no se ajustaron a la legalidad, pues el procedimiento para aplicar sanciones, que sirve de base a las citadas resoluciones, es irregular por

RECIBIDO 24-09-2024

violar el principio de legalidad, fue llevado acabo habiendo operado la caducidad (6 meses). Por lo mismo, deviene improcedente el estudio de los demás argumentos del apelante (parte demandada), pues la nulidad del procedimiento sancionador también nulifica las resoluciones que son su consecuencia. ----------

Por consiguiente, al ser los actos administrativos impugnados irregulares por violación del principio de legalidad, corresponde **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por los representantes del Ministerio de Economía y Finanzas y, en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 353 de fecha 12 de diciembre del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. ----------

En cuanto a las **costas del juicio**, en ambas instancias, considero que las mismas deben ser impuestas al funcionario emisor de los actos administrativos declarados irregulares, por imperio del Art. 106 de la Constitución Nacional que establece la responsabilidad personal de los funcionarios o empleados públicos por las irregularidades cometidas en el ejercicio de la función. ----------

En efecto, cuando el acto administrativo se declara nulo por la autoridad competente es porque se ha dictado en transgresión a los requisitos de regularidad del acto administrativo, por lo tanto, de imponerse las costas a la entidad pública, además de contradecir la Constitución, constituye un premio para el funcionario negligente y un castigo para los contribuyentes quienes deben soportar la carga económica de la actuación irregular del funcionario, en consecuencia, corresponde imponer las costas del juicio al funcionario emisor del acto administrativo anulado.----------

En ese sentido, el autor Bielsa (1962) ha expresado que "si se hace responsable al Estado y no a los funcionarios culpables, estos seguirán gozando de la impunidad de sus actos irregulares, y el Estado, es decir, el tesoro público, cargará con las consecuencias de esos hechos. Con hacer responsable al Estado, lo que resulta es una incidencia injusta en esa responsabilidad en los administrados o contribuyentes, pues toda

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

indemnización que el Estado paga, se resuelve en una carga para los contribuyentes honestos o no culpables de las faltas de los funcionarios" (Bielsa, F. (1962). *Estudios de Derecho Público*. Tomo IV. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, p. 309-310). **Es mi voto.** ----------

**A su turno**, la Ministra **MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS** dijo: comparto y adhiero mi opinión al del distinguido colega que me precedió en la resolución del recurso, por la misma fundamentación, la que ya constituye criterio asumido y a la fecha mantenido por la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia. ----------

En materia de costas entiendo que estás corresponde las soporte la institución demandada, la entonces Sub Secretaria de Estado de Tributación hoy variada en su razón social, en lo que me aparto del voto de quien me antecedió, ello en virtud al artículo 203, literal a) del Código Procesal Civil. Es mi voto. ----------

**A su turno,** el Ministro **LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA** manifiesta que se adhiere al voto de la Ministra MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, por compartir los mismos fundamentos. ----------

Con lo que se dio por terminado el acto firmando S.S.E.E. todo por ante mí que lo certifica quedando acordada la sentencia que inmediatamente sigue:

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cáu...
MINISTRO

*Dra. Ma. Carolina Llanes O.*
*Ministra*

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

**ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO....366.....**

**Asunción,** 24 **de** setiembre **2.024-**

**VISTOS**: Los méritos que ofrece el acuerdo precedente y sus fundamentos, la.----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

**Expediente:** "ÑANDUTI REPRESENTACIONES S.A C/RES. NRO. 71800000668 DEL 19/MAYO/2020 Y OTRA DE LA SET". (Expte. Nro. 645, Folio 51, Año 2023).

24 -09- 2024

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**
**SALA PENAL**
**R E S U E L V E:**

**1.- TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad. ----------

**2.- NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por los abogados Concepción Insfrán Alvarenga y Ángel Fernando Benavente Ferreira, representantes del Ministerio de Economía y Finanzas y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 353 de fecha 12 de diciembre del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por los fundamentos expuestos en el considerando de la presente resolución. ----------

**3.- COSTAS**, a la perdidosa.----------

**4.- ANOTAR**, registrar y notificar. ----------

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cardozo
MINISTRO

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA